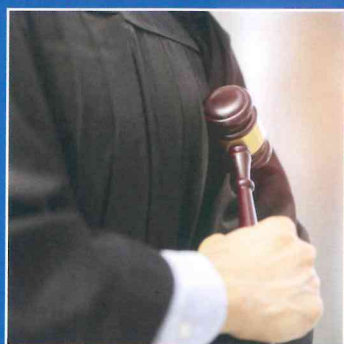


Weekblad *fiscaal recht*



Column

Activistische magistraten

Prof. dr. L.G.M. Stevens (blz. 60)

Artikelen

Implementatie van de Controlled Foreign Company-regels in Nederland

Mr. I.M. de Groot (blz. 62)

Esports en belastingen

S. van Overbeek en dr. D. Molenaar (blz. 75)

Parlementair

Ontwerp-Klimaatakkoord

Mr. drs. M.P.A. Spanjers (blz. 82)



Activistische magistraten

Prof. dr. L.G.M. Stevens

Blz. 60

Implementatie van de Controlled Foreign Company-regels in Nederland

Mr. I.M. de Groot

Op grond van de Anti Tax Avoidance Directive moeten lidstaten Controlled Foreign Company-regels implementeren. In deze bijdrage behandelt de auteur de implementatie van deze regels in Nederland.

Blz. 62

Esports en belastingen

S. van Overbeek en dr. D. Molenaar

Esports is een jonge en snelgroeiende tak van sport. Gamen heeft door het internet kunnen doorgroeien naar een professionele sportvorm waarmee steeds grotere bedragen worden verdiend. Esports is een verzamelnaam van verschillende games, zoals League of Legends, Dota 2, Fortnite, Playersunknown's Battlegrounds en FIFA(19). Daarmee werd wereldwijd in 2018 ruim \$900 miljoen omgezet en de markt groeit snel. Dit artikel bespreekt de fiscale implicaties van esports, zoals de kansspelbelasting, arbeidsverhoudingen, internationale heffing op grond van art. 17 OESO-modelverordening en btw. Ook gaat het in op de kritiek dat esports eigenlijk geen sport zou zijn.

Blz. 75

Parlementair – blz. 82

Tijdschriftartikelen – blz. 83

Afgestudeerden – blz. 84

Agenda – blz. 84

Binnenkort in het Weekblad – blz. 85

WFR 2019/14

Esports en belastingen

S. VAN OVERBEEK¹ EN DR. D. MOLENAAR²

1 Inleiding

Esports is een verzamelnaam voor professioneel gamen waarbij spelers het tegen elkaar opnemen op internet (online) en ook steeds vaker op speciaal georganiseerde evenementen (offline). Esports trekt kijkers van over heel de wereld waarbij fans meekijken vanuit hun huis-kamer via websites als Twitch.tv en YouTube.com of reizen naar een zaal (of zelfs stadion) om hun favoriete team en spelers aan te moedigen. Esports als industrie wordt geschat op een waarde van \$906 miljoen in 2018 met een verwachte groei naar \$1650 miljoen in 2021.³ In 2018 bedraagt de esportsmarkt in Nederland naar schatting \$11,5 miljoen.⁴

Met de groei krijgen spelers en organisaties steeds meer te maken met de commerciële kant van esports. Door middel van sponsorcontracten proberen grote publieke namen zich te verbinden met dit wereldwijde fenomeen. Daarnaast richten ook de uitgevers van games zich in grotere getalen op esports waarbij er prijzengeld beschikbaar wordt gesteld om zo nieuwe gamers en kijkers te trekken.

Ook Nederland ziet een groeiende interesse in esports. Zo zendt FOX Sports de eDivisie uit waarin spelers het tegen elkaar opnemen in het spel FIFA(19) en worden in Ahoy verschillende grote esports events georganiseerd.⁵

Dit artikel gaat in op de verschillende soorten games binnen esports, hoe ze gespeeld worden, wat voor soorten inkomen esporters genieten en hoe dit samenhangt met de belastingwetgeving.

2 Esports bestaat uit verschillende soorten games

Esports bestaat uit verschillende soorten games, elk met hun eigen kenmerken en bijzonderheden, zoals de manier van spelen, groottes van de teams en de eventuele aanwezigheid van coaches en managers. De grootste esports op basis van historisch prijzengeld zijn⁶:

1. Dota 2
2. Counterstrike: Global Offensive
3. League of Legends
4. Starcraft II
5. Fortnite

Doordat esports een relatief jonge markt is, is de kans groot dat deze lijst de komende jaren zal veranderen. Voor het jaar 2018 alleen is Dota 2 zijn toppositie verloren aan League of Legends (1), Playersunknown's Battlegrounds (2) en Hearthstone (3), de game Overwatch bekleedt in 2018 de vijfde plek van grootste esport game en Fortnite is een grote nieuwkomer (11).⁷

- Multiplayer online battle arena

Op dit moment vallen de meest populaire esport games binnen het genre Multiplayer online battle arena (MOBA) games, waaronder Dota 2 en League of Legends. In een spel of match van een MOBA-game nemen twee teams, vaak bestaand uit vier of vijf spelers, het tegen elkaar op. Het spel wordt van bovenaf bekeken, zowel door de spelers als door de toeschouwers. Het doel van het spel is door middel van strategie, behendigheid en teamwork het vernietigen van de basis van de tegenstander. Elke speler kiest voor het begin van de match een karakter waarmee hij of zij wenst te spelen. Esporters van MOBA-games besteden veel tijd aan trainen en voorbereiden voor de volgende match. Bij grote teams is er begeleiding door coaches, managers, psychologen en personal trainers.

- First-person shooters

Op de tweede plek komen de First-person shooters (FPS) games. Populair zijn op dit moment Counterstrike: Global

1 Master student Fiscaal Recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

2 All Arts Belastingadviseurs en onderzoeker bij de sectie Fiscaal Recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

3 Newzoo 2018 Global Esports Market Report. In 2017 bedroeg de Europese esportsmarkt \$250 miljoen en de Nederlandse \$9,4 miljoen.

4 EntertainmentBusiness.nl van 28 maart 2018.

5 www.events.nl/nieuws/ahoy-en-dreamhack-gaan-esports-samenwerking-aan. In april 2016 had Ahoy een groot toernooi van League of Legends in huis.

6 Bron: www.esportsearnings.com.

7 Newzoo 2018 Global Esports Market Report.

Offensive en Overwatch. Een FPS-match bestaat uit meerdere rondes waarbij twee teams, de ene ronde in de verdedigende positie en de andere ronde in de aanvallende positie, een doel moeten behalen. Dat kan bestaan uit het planten van een bom of het beschermen van een bepaalde positie, dit verschilt per gespeelde game. Een speler heeft een eerstepersoonsperspectief, maar de kijker ziet het als een mix van meekijken met een speler en van bovenaf het spel bezien. Professionele FPS-teams hebben mensen in dienst die helpen bij het ondersteunen van het team.

- Battle Royal games

Battle Royal (BR) games zijn de nieuwkomers in de esports-scene. Voorbeelden zijn Fortnite, Playersunknown's Battlegrounds (PUBG) en Call of Duty. Bij BR-games is de grootte van het team afhankelijk van de keuze van de spelers en dus niet altijd hetzelfde. Er kan worden gespeeld met teams van twee of vier personen of individueel. In een BR-game geldt "last man standing", wat betekent dat de laatste die overblijft na het neerschieten van zijn tegenstanders het spel wint. Bij teams met vier spelers zijn vaak begeleiders in dienst, maar bij teams van twee en bij individuen komt dat minder voor.

- Real-time Strategy games

Voorheen waren Real-time Strategy (RTS) games enorm populair als esports, maar nu is Starcraft 2 nog als enige grote over. Een RTS-game bestaat uit twee individuen die het tegen elkaar opnemen in het opbouwen van een leger waarmee de tegenstander verslagen moet worden. Esporters van RTS-games hebben meestal geen coach en zullen ook vanuit de organisatie meer op zichzelf aangewezen zijn.

- Turn-based games

Turn-based (TR) games zijn games waarbij spelers, net als bij schaken, om de beurt slechts een beperkte handeling kunnen verrichten. TR-games zijn niet erg populair onder de esports, maar er is één uitzondering, namelijk Hearthstone. Dit is een spel waarbij twee individuen kaarten trekken en met een bepaalde strategie de punten van de tegenstander tot nul proberen te brengen. Door de kaarten zit er een element van kans in deze game.

- Sports-based games

Het bekendste voorbeeld van een Sports-based (SB) game is FIFA(19), dat is gebaseerd op voetbal. In Nederland wordt dit veel gespeeld, zowel op de Sony Playstation als de Microsoft Xbox. Er zijn ook andere SB-games, zoals F1 2018, maar die zijn (nog) niet professioneel. FIFA(19) is een virtueel voetbalspel, dat zowel individueel als met een team gespeeld kan worden. Nederland kent de eDivisie, waarvoor alle eredivisieclubs een speler afvaardigen die om het landskampioenschap spelen. FOX Sports heeft de uitzendrechten en besteedt veel

aandacht aan de eDivisie. De clubs willen zo meer jonge mensen bij voetbal betrekken en hen ook naar de stadions voor gewone voetbalwedstrijden krijgen, omdat onderzoek uitwijst dat de gemiddelde leeftijd van de stadionbezoekers al jaren stijgt. Intussen heeft de UEFA aangekondigd dat er een eChampions League gaat komen en dat er tegelijk met EURO2020 een esportstoernooi wordt georganiseerd. Dit betekent dat FIFA(19) de komende jaren belangrijker zal gaan worden.

3 Online en offline spelen

Gamen is geen nieuw fenomeen, het begon al toen mensen met Pacman met elkaar de strijd aangingen om tot de hoogste score te komen. Maar de opkomst van het internet gaf gamen de kans om zich wijd te verspreiden, het werd laagdrempelig om wedstrijden en toernooien met deelnemers uit verschillende landen te organiseren. Organisatoren, zoals de ontwikkelaars van de games, gingen prijzengeld bieden, die deels uit inschrijfgelden van de spelers maar steeds vaker ook uit inbreng van de ontwikkelaars zelf en van sponsors gefinancierd werden. Met de groei ontstond ook de verzamelnaam esports, namelijk gamen op professionele basis.

Een belangrijke bijdrage daaraan leveren de toernooien op locatie (offline), die fans de kans geven om hun favoriete team of speler van dichtbij te bekijken. De spelers komen dan naar de studio of zaal (of inmiddels zelfs stadion), waar van tevoren een installatie aan computers is opgezet waarop moet worden gespeeld, zodat een technisch voordeel kan worden voorkomen. Fans bij offline toernooien kijken mee op een groot scherm met live commentaar en voor de kijkers thuis wordt er gestreamd naar websites als Twitch en YouTube. In oktober 2018 werd het 2018 League of Legends wereldkampioenschap in Korea (Seoul, Busan, Gwangju and Incheon) gespeeld. De finale werd gehouden in het Incheon Munhak stadion met Invictus Gaming uit China als winnaar. De finale trok online in totaal 205 miljoen kijkers, waarvan een groot deel uit China.⁸ Andere recente offline toernooien waren Blizzcon 2018 voor Hearthstone op 2 en 3 november 2018 in Anaheim, Californië, en The International voor Dota 2 van 20 t/m 25 augustus 2018 in Vancouver. In Nederland zijn de finales van het ESL Dutch Championship op 24 en 25 november 2018 gespeeld in de Expo Haarlemmermeer. In Ahoy in Rotterdam was in oktober 2018 een groot toernooi van Counter-Strike: Global Offensive met \$100.000 prijzengeld.

Online worden er veel vaker toernooien georganiseerd, maar die zijn een stuk kleinschaliger en laagdrempeliger, de enige eis is dat de spelers een internetverbin-

⁸ <https://esc.watch/tournaments/lol/worlds-2018>.

ding hebben. Maar, online toernooien hebben minder prijzengeld, al is het wel zo dat sommige spelontwikkelaars zich op dit moment voor een groot deel op het online segment focussen waardoor hun games in populariteit stijgen.

4 Soorten inkomsten

Belangrijk voor esports zijn reclame-inkomsten, zowel voor producten gerelateerd aan de games als voor andere diensten en producten. Ontwikkelaars en producenten van computermaterialen en software hebben een belang in aandacht, zoals momenteel bij het spel Fortnite⁹, maar ook de materialen van Sony Playstation, Microsoft Xbox en anderen, terwijl ook andere merken zich willen laten zien aan de veelal jeugdige spelers en kijkers van esports. Hierin verschilt esports niet van andere grote sporten, zoals voetbal.

Verder is prijzengeld belangrijk, dat vaak eerst van de ontwikkelaar van een game komt omdat die belang heeft om de game bekendheid te geven en meer (amateur) spelers en kijkers te trekken, zoals momenteel bij Fortnite. Later kan het prijzengeld omhoog door sponsoring, reclame-inkomsten, kaartverkoop voor offline toernooien en horeca-inkomsten ter plaatse.

Bijzonder aan esports zijn de inkomsten die van met name amateurspelers kunnen worden verkregen uit in-game sales, zoals het aankopen van nieuwe karakters en extra opties tijdens de game. Voor de professionele esporters komen bijzondere inkomsten uit hun eigen streaming kanaal, zoals op YouTube, waarvoor kijkers zich kunnen abonneren en waarop ze soms kunnen doneren om hun opmerkingen naast de game geplaatst te krijgen. Sinds 2014 heeft Twitch alleen al \$257 miljoen aan donaties van kijkers gekregen.¹⁰ Op de Nederlandse esportsmarkt is dit nog een marginaal fenomeen, want met name de Amerikanen domineren het verkrijgen van deze inkomsten.

“Er is enige discussie over de vraag of esports wel als sport gezien moet worden. De belangrijkste kritiek is het gebrek aan transparantie”

Newzoo heeft berekend dat de totale esportsmarkt in 2018 naar verwachting \$906 miljoen bedraagt¹¹ en dat is 38% meer dan in 2017. Het aandeel van Noord-Amerika daarin is \$345 miljoen, China \$164 miljoen en Europa \$250 miljoen. Merken investeerden voor \$694 miljoen in de markt met sponsoring, advertenties en dergelijke, hetgeen 77% van de totale markt is.

In 2017 waren er wereldwijd 588 grote esportsevenementen die \$59 miljoen genereerden, een stijging van \$32 miljoen in vergelijking met 2016. Het totale prijzengeld van alle esportsevenementen in 2017 was \$112 miljoen. Het League of Legends World Championship was het best bekeken toernooi op Twitch in 2017 met 50 miljoen uur. Het leverde ook \$5,5 miljoen aan kaartverkoop op.

De verwachting is dat de totale esportsmarkt zal groeien naar \$1650 miljoen in 2021.

De inkomsten van 2018 kunnen als volgt onderverdeeld worden:

– Mediarechten	\$161 miljoen	18%
– Adverteren	\$174 miljoen	19%
– Sponsoring	\$359 miljoen	40%
– Kaartverkoop + merchandise	\$ 96 miljoen	11%
– Bijdragen game ontwikkelaars	\$116 miljoen	12%

5 Is esports wel een sport?

Er is enige discussie over de vraag of esports wel als sport gezien moet worden.¹² De belangrijkste kritiek is het gebrek aan transparantie, omdat de meeste games

9 Epic Games, de ontwikkelaar van Fortnite, heeft live-toernooien aangekondigd met \$100,000 prijzengeld. In Nederland werd op veel kleinere schaal op 24 en 25 november 2018 een Fortnite-toernooi tijdens Dutch Comic Con in de Jaarbeurs in Utrecht gehouden. Verder lukte het YouTuber Royallistic om zijn Fortnite event van 30 september 2018 in Studio's Aalsmeer uitverkocht te krijgen.

10 www.bbc.com/capital/story/20180924-the-rise-of-the-twitch-pioneers-and-the-evolution-of-tipping.

11 Newzoo 2018 Global Esports Market Report.

12 Zoals bijv. op het EU Sport Forum op Malta in maart 2017, <https://ec.europa.eu/sport/sites/sport/files/docs/docs/eu-sf-esports.pdf>. Zie ook J. Holden, A. Kaburakis & R. Rodenberg, 'The Future is Now: Esports Policy Considerations and Potential Litigation', *Journal of Legal Aspects of Sport*, 2017/27, p. 46-78. Op 8 november 2018 discussieerde ook de Vereniging Sport & Recht tijdens het academische deel van haar jaarvergadering hierover.

worden beheerst door de ontwikkelaars. Zij kunnen de regels stellen en veranderen wanneer zij dat willen, de deelnemende teams selecteren en staan geen normale sport governance en procedures toe, zoals dopingcontroles, beroepsmogelijkheden en democratische besluitvorming. Sommige critici menen daarom dat esports slechts entertainment is omdat de basiselementen voor sportwedstrijden ontbreken.

Het is ontegenzeggelijk waar dat er entertainment in esports zit, zoals in gewone sporten, maar esports ziet er meer uit als sport door het aspect van competitie, de scoring en de toernooistructuren. Door de spelers en kijkers zal esports zeker als sport gezien worden.

Fiscaal wordt de term sport besproken door de OESO in het Commentaar op art. 17 van het Modelverdrag (zie hierna in onderdeel 8) en door het Hof van Justitie EU in zijn uitspraak over duplicate bridge (zie hierna in onderdeel 9.1). Uit deze documenten concluderen wij dat esports als sport moet worden beschouwd.

6 Kansspelbelasting

De eerste fiscale afweging die gemaakt moet worden is of een game kan worden gezien als een kansspel omdat het gelukselement dominant is, of dat het een behendigheids spel is vanwege de invloed van de speler. In het eerste geval is er kansspelbelasting verschuldigd. De Wet op de kansspelbelasting (Wet KSB) bepaalt dat indien prijzen worden gewonnen waarbij de winnaar *in het algemeen geen overwegende invloed* heeft kunnen uitoefenen op zijn aanwijzing, er sprake is van een kansspel¹³. Dit werd bevestigd door de Hoge Raad in het Saturn-arrest.¹⁴ Later besliste de Hoge Raad dat deze vaststelling geschiedt door verklaringen van deskundigen, de verdachte en andere getuigen.¹⁵

Over pokeren vindt al langer discussie plaats en de Hoge Raad heeft daarover geoordeeld dat het een kansspel is¹⁶, ondanks dat deskundigen daar anders over denken. Maar pokeren wordt eigenlijk nergens tot de esports gerekend.

Voor een groot deel van de esports games lijkt het ons evident dat er sprake is van een behendigheids spel. Zo blijkt onder meer uit een groot onderzoek door prof. Ingo Froböse van de Duitse Sport Universiteit in Keulen dat esporters tot wel 400 bewegingen per minuut maken, vier keer meer dan de gemiddelde andere sporter,

terwijl de bewegingen asymmetrisch zijn en er verschillende delen van de hersenen worden gebruikt. Naast motorische vaardigheden vereisen games hoge mate van tactisch overzicht en strategie. Het onderzoek laat verder zien dat spelers tijdens een match een hartslag kunnen bereiken tot wel 180 slagen per minuut terwijl de productie van het stresshormoon cortisol even hoog ligt als dat van een autocoureur.

Een esports carrière eindigt meestal al midden-20 als de reflexen minder gaan worden. Alleen met goede fysieke en mentale training, gecombineerd met de juiste voeding, kan een carrière verlengd worden.¹⁷

Overigens hoeft in Nederland de kansspelbelasting geen eindheffing te zijn, want bij winst uit onderneming moeten de inkomsten ook worden opgegeven en mag de ingehouden kansspelbelasting als voorbelasting worden verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting. Dan zijn ook de zakelijke kosten aftrekbaar. Eventueel kan dit leiden tot een gedeeltelijke teruggaaf van de kansspelbelasting. Hetzelfde geldt voor de vennootschapsbelasting. Voor resultaat uit overige werkzaamheden zijn voordelen uit kansspel vrijgesteld.¹⁸

7 Dienstbetrekking of zelfstandig

Voor de betalingen van teams of toernooien aan esporters is de status van de arbeidsverhouding van belang. Zijn zij werknemers omdat zij onder werkgeversgezag van het team werken of zelfstandig omdat zij op basis van hun eigen kwaliteiten de voorbereidingen doen en matches spelen? Behalve voor de belastingheffing heeft deze afweging onder meer gevolgen voor het arbeidsrecht, de werknemersverzekeringen en werkvergunningen.

Met name bij esports teams waarin spelers samen moeten werken en coaches gebruiken, kan sprake zijn van dienstbetrekkingen. Hierdoor zal het team loonheffingen moeten afdragen van de betalingen aan de spelers, zoals bij gewone werknemers.¹⁹

Individuele esporters buiten teamverband zullen niet zo snel werknemer zijn, omdat zij meestal zelf bepalen hoe zij trainen en spelen. Dit is vergelijkbaar met andere individuele sporters, zoals tennissers, golfers, poolbiljarters en schakers. Daarbij kan zelfs de vraag zijn of de coach bij de sporter in dienst is.²⁰

13 Art. 2 lid 1 onderdeel a Wet KSB.

14 HR 21 december 1965, NJ 1966/364.

15 HR 3 maart 1998, NJ 1999/59.

16 HR 11 juli 2014, BNB 2014/221. *Het gaat er niet om of bepaalde spelers het spel naar hun hand kunnen zetten, maar of "deelnemers in het algemeen een overwegende invloed kunnen uitoefenen op het spelresultaat".*

17 'Science shows that eSports professionals are real athletes', op www.dw.com.

18 Art. 3.96 lid 1 Wet IB 2001.

19 Bij Ajax was Koen Weijland twee jaar geleden als eerste esporter in dienst voor de eDivisie, www.ajax.nl van 22 september 2016.

20 Zoals in de kwestie tussen schaatsster Marianne Timmer en haar coach Wopke de Vegt, maar deze dienstbetrekking werd uiteindelijk afgewezen in 2003.

In Nederland wordt deze afweging sterk beïnvloed door de (stringente) regels van het arbeidsrecht, de hoogte van de premies werknemersverzekeringen en de fiscale voordelen voor ondernemers, zoals de zelfstandigenaftrek en mkb-winstvrijstelling. Het is vaak een win-win-situatie, want zowel voor de werkgever (opdrachtgever) als de werknemer (opdrachtnemer) heeft het voordelen om de relatie als een opdrachtovereenkomst en niet als een arbeidsovereenkomst aan te merken. De (vermeende) zelfstandige vindt vaak de fiscale voordelen belangrijker dan de bescherming van het arbeidsrecht en de werknemersverzekeringen. De Wet DBA heeft daarin geen verandering kunnen brengen en het kabinet heeft aangekondigd deze te vervangen per 1 januari 2021.

“Eigenlijk is art. 17 OESO-modelverordening helemaal niet nodig”

Esports is opgekomen in de tijd dat je met de VAR de arbeidsrelatie fiscaal naar je eigen hand kon zetten, mede omdat controles door de Belastingdienst bij individuele ondernemers nagenoeg ontbraken. Dit is momenteel in de periode van uitstel van handhaving van de Wet DBA niet anders. Hoe de esportsers deze afweging toepassen in hun overeenkomsten vraagt nader onderzoek, dat wij de komende tijd zullen gaan doen.

8 Inkomstenbelasting en belastingverdragen

Esports worden vaak internationaal gespeeld, zeker online maar ook offline, en dat betekent dat het risico van dubbele belastingheffing kan ontstaan. De meeste landen hebben een bronbelasting op inkomsten van niet-inwoners, terwijl elk land belasting heft van het wereldinkomen van inwoners. Hierdoor ontstaat een overlap, want buitenlands inkomen wordt dan tweemaal belast. Om dit te voorkomen sluiten landen met elkaar bilaterale belastingverdragen, waarin ze de heffingsrechten verdelen en belastingvrijstelling dan wel -verrekening toekennen. De OESO in Parijs coördineert dit met zijn Modelverdrag, dat niet alleen gevolgd wordt door de 30 lidstaten maar ook door de meeste andere landen. Esports zullen onder vier artikelen van het OESO-modelverdrag vallen: sponsoring en advertenties onder art. 7 (ondernemingswinsten), mediarechten onder art. 12 (royalty's), prijzengeld en salarissen voor spelers onder art. 17 (artiesten en sporters) en salarissen voor andere werknemers onder art. 15 (niet-zelfstandige arbeid).

Met name de bijzondere regel van art. 17 zorgt voor praktische problemen. Het is een anti-ontwikingsmaatregel, omdat topsterren zo mobiel kunnen zijn dat zij kunnen suggereren in een ander land te wonen. Met belastingparadijzen zonder belastingheffing, zoals Monaco, kan het voordelig zijn om daarnaartoe te verhuizen. In gewone sporten gebeurt dat al door wielrenners²¹, tennissers, golfers en Formule 1-coureurs.²² Zonder bronbelasting in het land van de wedstrijd zou er geen inkomstenbelasting worden geheven van deze zelfstandige sporters. Maar daartegenover hebben 99% van de sporters en artiesten dit ontwikkelingsgedrag niet en hebben zij vooral last van de strenge belastingregels die volgen uit art. 17 OESO-modelverordening. De bronbelasting wordt meestal van de bruto-inkomsten geheven, zonder kostenafrek, en vaak ontbreekt de informatie over de belasting die in de verschillende landen betaald is. Geheel of gedeeltelijk dubbele belastingheffing is daardoor vaak het gevolg.

Eigenlijk is art. 17 OESO-modelverordening helemaal niet nodig, want als elk land een bronheffing voor inkomsten van niet-inwoners heeft en daarvoor pas vrijstelling verleent als dat op grond van een verdragsartikel mogelijk is, wordt belastingontwijking naar Monaco ook tegengegaan, omdat dat land geen belastingverdragen heeft.

Esports vallen onder art. 17, omdat de OESO een ruime definitie van sport heeft opgenomen in het Commentaar op dat artikel. Daarin wordt sport niet beperkt tot traditionele atletiekevenementen, maar worden ook andere sporten als voorbeeld gegeven, zoals golf, cricket, tennis, biljart, snooker, schaken en bridge.²³ Binnen deze reikwijdte valt esports ook.

Voor offline toernooien zal het niet moeilijk zijn om te bepalen of het bronland het heffingsrecht heeft, maar dit is anders voor online toernooien. Dan kan de computer in een ander land staan dan waar de spelers meespelen en zou het prijzengeld nog weer vanuit een ander land betaald kunnen worden. Het zal vervolgens moeilijk zijn voor landen om de bronheffing op grond van art. 17 OESO-modelverordening toe te passen.

9 BTW

9.1 Is esports een sport voor de btw?

De vraag of esports wel een sport is komt terug bij de btw met de Bridge-uitspraak van het Hof van Justitie

21 Zoals Bouke Mollema, Wout Poels en Steven Kruijswijk (Volkskrant 16 september 2017), maar ook Chris Froome, Richie Porte en Philippe Gilbert (www.sport.be van 26 februari 2018).

22 Zoals Max Verstappen (www.quotenot.nl van 27 mei 2018).

23 § 5 en 6 van het Commentaar op art. 17 OESO-modelverordening.

EU.²⁴ Daarin ging het om duplicate bridge en dat is een vorm waarbij een koppel met dezelfde kaarten speelt als de koppels aan andere tafels. Hierdoor wordt de uitkomst minder afhankelijk van het delen van de kaarten, maar heeft de kundigheid van de spelers meer invloed. Het Hof van Justitie EU kwam tot de conclusie dat dit niet als sport gezien kan worden omdat het fysieke aspect verwaarloosbaar is en dat daarom de btw-vrijstelling voor sportbeoefening niet van toepassing is.²⁵ De English Bridge Union had verdedigd dat voor duplicate bridge logica, geheugen en vooruitdenken nodig zijn en dat die activiteit bijdraagt aan de mentale en fysieke gezondheid van de spelers. Maar het Hof van Justitie EU vond deze "bijdrage" onvoldoende om te spreken van een "sport" voor de btw, want het moest van zichzelf een mentale en fysieke activiteit zijn.

In onderdeel 6 (over de kansspelbelasting) bespraken wij een onderzoek van de Sport Universiteit in Keulen (D) dat voor esportswedstrijden wel veel activiteit nodig is, zowel fysiek als mentaal. Zo maken esporters meer bewegingen dan gewone sporters en loopt hun hartslag op tot hoogten van een autocoureur. Uiteraard bestaan er binnen de esports verschillen, zoals wij hiervoor in onderdeel 2 besproken hebben, maar wij denken dat op de meeste esports deze Hof van Justitie-uitspraak niet van toepassing zal zijn. Er kunnen echter uitzonderingen zijn, net als binnen de reguliere sporten.

Het belang van de vraag of esports als sport voor de btw kan worden gezien, ligt bij de btw op entreegelden waarop het lage btw-tarief van toepassing kan zijn als de EU-landen deze optie van de Btw-richtlijn²⁶ hebben overgenomen in hun wetgeving, zoals Nederland heeft gedaan.²⁷

9.2 Geen btw op prijzengeld

Esports teams en zelfstandige spelers zullen ondernemers zijn voor de btw. Zij verlenen diensten en moeten daarom btw berekenen over hun vergoedingen die wij beschreven in onderdeel 4. Dat is het normale btw-tarief over mediarechten, adverteren, sponsoring e.d., maar ook over deelname- en prijzengeld, want sportbeoefening wordt verder niet genoemd in Bijlage III bij de Btw-richtlijn inzake het lage btw-tarief.

Vreemd genoeg geldt de btw niet voor bepaald prijzengeld zoals blijkt uit de Bastova-uitspraak van het Hof

van Justitie EU.²⁸ Deze zaak ging over de paardenfokkerij Bastova uit Tsjechië die verschillende activiteiten had, waaronder het meedoen aan paardenraces, waarmee prijzengeld werd verdiend. Het Hof van Justitie EU besliste dat de deelname geen belastbare dienst was volgens art. 2 lid 1 sub c van de Btw-richtlijn 2006/112/EU als er geen vaste maar een resultaatafhankelijke vergoeding tegenover stond. Startgeld blijft daarmee wel belastbaar voor de btw, maar resultaatafhankelijk prijzengeld valt er buiten. Op zich niet erg, maar het kan gevolgen hebben voor de aftrek van voorbelasting op de kosten. Dat hangt af van de hoogte van de andere inkomsten. Niet-belastbaarheid betekent echter niet dat het om vrijgestelde inkomsten gaat, maar het prijzengeld zal als inkomsten uit niet-economische prestaties moeten worden gezien, waarover het Ministerie van Financiën het besluit van 25 november 2011 heeft uitgebracht.²⁹ Daarin staat dat beperking van de aftrek van voorbelasting in beginsel geldt, zowel voor de directe kosten als (pro-rata) voor de indirecte kosten. Hierop wordt echter een uitzondering gemaakt als de inkomsten uit de niet-economische prestaties ondergeschikt zijn aan de inkomsten uit economische prestaties en er een nauwe onderlinge samenhang bestaat tussen beide, want dan is de voorbelasting wel volledig aftrekbaar.

Bastova is een lastige uitspraak van het Hof van Justitie EU, want als de aftrek beperkt moet worden, verstoort dat de neutraliteit van de BTW voor ondernemers. Hoe dat bij esports teams concreet uitpakt moeten worden bekeken aan de hand van de verschillende inkomsten en de voorbelasting op de directe en de indirecte kosten.

9.3 Verleggingsregeling voor buitenlandse inkomsten

Bij esports komen inkomsten uit diensten als advertenties, sponsoring en mediarechten vaak uit een ander land. Hiervoor kan de verleggingsregeling worden toegepast, als de afnemer een ondernemer is in het andere land.³⁰ Binnen de EU moet dan wel het btw-identificatienummer van de afnemer worden verkregen, zodat een listing kan worden gedaan en clearing binnen de EU mogelijk is. Het nultarief heeft geen gevolgen voor de aftrekbaarheid van de voorbelasting op de kosten.

24 HvJ EU 26 oktober 2017, C-90/16 (*The English Bridge Union*), V-N 2017/54.14.

25 Art. 132 lid 1 sub m van de Btw-richtlijn 2006/112/EU, in Nederland overgenomen in art. 11 lid 1 onderdeel e Wet OB 1968.

26 Bijlage III, post 13 (toegang tot sport Evenementen) bij de Btw-richtlijn 2006/112/EU.

27 Post B-14, onderdeel f van Tabel I bij de Wet OB 1968.

28 HvJ EU 10 november 2016, C-432/15 (*Pavlina Bastova*), BNB 2017/153.

29 Zie onderdeel 3 van het besluit van 25 november 2011, nr. 2011/641M. Onder andere besproken door Thomas van Ditzhuijsen en Mathijs Horsthuis in *BTW-bulletin* 2012/2.

30 Art. 44 van de Btw-richtlijn 2006/112/EC, na aanpassing door Richtlijn 2008/8/EC. In Nederland overgenomen in art. 6 lid 1 Wet OB 1968.

Er is echter een belangrijke uitzondering voor btw op entreegelden voor sportevenementen, want die diensten worden geacht te worden verricht op de plaats waar die evenementen plaatsvinden.³¹ Zoals hiervoor in onderdeel 9.1 besproken mag volgens de EU het lage btw-tarief worden toegepast op entreegelden voor sportwedstrijden en heeft Nederland deze optie overgenomen.

10 Conclusies

Esports is een jong en snelgroeiende tak van sport. Games bestaat al vele jaren, maar het internet heeft veel mogelijkheden gegeven voor deze spannende nieuwe categorie van sporten met jonge deelnemers van over de hele wereld. Er zijn critici die vinden dat esports niet als sport kan worden aangemerkt, omdat de governance en de controle niet goed geregeld zijn, maar het is naar onze mening slechts een kwestie van tijd dat esports overal volledig serieus wordt genomen.

Wij hebben laten zien dat esports uit verschillende games bestaat met ieder hun eigen wijze van spelen. Esports kan zowel online als offline gespeeld worden, waarvoor inmiddels grote toernooien georganiseerd worden, zelfs al in stadions. De inkomsten komen van sponsoring, advertenties, mediarechten, entreegelden, merchandise en van de ontwikkelaars van de games. Een belangrijke afweging is of esports onder de kansspelbelasting valt, zoals voor poker beslist is. Maar onze conclusie is dat dat niet het geval is omdat de behen-

digheid veel belangrijker is dan de geluksfactor. Dit is anders als een game zelf een kanselement bezit, zoals mogelijk bij Hearthstone.

De beoordeling of spelers als werknemers in dienstbetrekking werken is ook fiscaal relevant. Met de recente opkomst van esports weten de spelers en teams niet beter dan dat je met de VAR en de gedoogperiode van de Wet DBA zelf kunt beslissen of je als zelfstandige wilt worden aangemerkt. Dat is natuurlijk juridisch niet zo, maar het gebrek aan toezicht door de Belastingdienst en de aanzienlijk fiscale voordelen werken dat wel in de hand.

Doordat esports heel internationaal is zal de bijzondere heffingstoedeling van art. 17 OESO-modelverordening op salarissen en prijzengeld van toepassing zijn. Dit kan eenvoudig tot excessieve of dubbele belastingheffing leiden vanwege de starre regels van dit verdragsartikel. Eigenlijk is art. 17 niet nodig om belastingontwijking tegen te gaan.

Voor de btw hebben wij geconcludeerd dat esports als sport kwalificeert, omdat de activiteiten anders zijn dan in de Bridge-uitspraak van het Hof van Justitie EU, en dat dus btw berekend moet worden. Echter niet over het variabele prijzengeld, zoals het Hof van Justitie EU besliste in het Bastova-arrest. Dit kan nadelige gevolgen hebben voor de aftrek van voorbelasting op de kosten. Ten slotte hebben wij de verleggingsregeling voor de BTW bij grensoverschrijdende activiteiten besproken, samen met de uitzondering voor de entreegelden voor offline toernooien.

Alles tezamen komen wij tot de conclusie dat esports een fascinerende nieuwe tak van sport is, niet alleen vanwege de verschillende games maar ook vanwege de fiscale implicaties. Met de toename van de financiële omvang wordt ook het fiscale belang groter. Daar doen wij graag verder onderzoek naar.

³¹ Art. 53 van de Btw-richtlijn 2006/112/EC, na aanpassing door Richtlijn 2008/8/EC. In Nederland overgenomen in art. 6d (voor ondernemers) en art. 6e lid 1 (voor andere dan ondernemers) Wet OB 1968.